Tribunal administratif Numéro 30177 du rôle
du Grand-Duché de Luxembourg Inscrit le 28 mars 2012
1re chambre

Audience publique du 23 mai 2012

Recours formé par
la société ..., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 30177 du rôle et déposée le 28 mars 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Michaël DANDOIS, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société ..., numéro d'identification ..., établie à …, …, …, dont le représentant légal est la société ..., avec siège social au …, …, elle-même représentée par son représentant légal Madame …, élisant domicile au …, …, tendant à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 28 février 2012 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, adressée à la banque ... ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 27 avril 2012 ;

Vu les pièces versées en cause ainsi que la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Michaël DANDOIS ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 21 mai 2012.

Par courrier daté du 28 février 2012 le directeur de l'administration des Contributions directes enjoignit la banque ... de lui fournir certains renseignements concernant la société ..., établie aux ..., au motif que cette dernière ferait l'objet d'un contrôle en Suède, ladite injonction étant libellée comme suit :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 1er février 2012 de la part de l'autorité compétente suédoise sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la Suède du 14 octobre 1996, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 30 mars 2012 au plus tard :*

Identité de la personne morale faisant l'objet d'un contrôle en Suède :

...
N° d'identification : ...
Adresse connue :...
Activité : télécom

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant :

La société ...a reçu des paiements des consultants ou personnes en relation avec la société suédoise …. L'Administration fiscale suédoise souhaite identifier les flux financiers de ces comptes bancaires.

La demande vise à déterminer l'impôt sur le revenu pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010.

Selon les autorités fiscales suédoises tous les moyens possibles pour obtenir les renseignements ont été épuisés dans l'Etat requérant.

Après examen, la demande satisfait à mon avis aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 26 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Renseignements demandés:

Pour la Période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010 :

Veuillez nous indiquer qui est (sont) le(s) titulaire(s) actuel(s) des comptes bancaires LUxxxxxx (GBP), LUxxxxxx (EUR) et LUxxxxxx (USD);

Veuillez fournir les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur les comptes bancaires susmentionnés ;

Veuillez fournir nom de la (des) personne(s) ayant ouvert les comptes bancaires, si la date d'ouverture des comptes tombe dans la Période concernée ;

Veuillez indiquer les soldes d'ouverture et de clôture des comptes pour la Période concernée;

Veuillez préciser le montant des intérêts payés pour ces comptes pour la Période concernée (s'il existe) ;

Veuillez fournir les relevés bancaires pour la Période visée ;

Veuillez nous) indiquer le numéro des cartes bancaires détenues (s'il en existe).

Au vu de ce qui précède, vous êtes obligé de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif. (…) ».

La société ... a fait introduire, par requête déposée le 28 mars 2012 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à l'annulation de l'injonction précitée du 28 février 2012.

A l'appui de son recours, la société ... s'empare de l'article 26 modifié de la convention signée le 14 octobre 1996 entre le Grand-Duché du Luxembourg et le gouvernement du Royaume de Suède, lequel restreint l'échange de renseignements aux seuls renseignements vraisemblablement pertinents, en soulignant que le but de ladite convention serait d'éviter que les parties contractantes aillent à la pêche aux renseignements ou demandent des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé, tout en veillant cependant à assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible.

La société ... s'empare ensuite de l'échange de lettres des 6 et 7 septembre 2010 entre le Ministre des Finances du Grand-Duché de Luxembourg et le Ministre des Finances du Royaume de Suède relatif à l'échange de renseignements tel que mentionné dans l'article 26 de la convention contre les doubles impositions et plus particulièrement les modalités de la demande visant à obtenir des renseignements y figurant et notamment les informations devant impérativement y être mentionnées, pour souligner qu'un lien devrait exister entre les renseignements demandés et le but poursuivi, ce lien devant concerner la personne visée par le contrôle.

Or, la société ... estime, au regard de ces principes, qu'en l'espèce la décision directoriale déférée, laquelle se contenterait après un très bref résumé des faits gisant à la base de la demande suédoise d'affirmer que la demande satisferait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements et qu'elle contiendrait toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, pêcherait par une motivation stéréotypée et largement insuffisante. Comme il serait toutefois de jurisprudence constante que l'existence de motifs serait une des conditions essentielles de la validité d'un acte administratif, le fait, pour l'Administration, de se limiter à reprendre comme seuls motifs des formules générales et abstraites prévues par la loi sans tenter de préciser concrètement comment, dans le cas d'espèce, les raisons de fait permettant de justifier la décision équivaudrait à une absence de motivation, de sorte que la décision violerait la loi, respectivement les formes destinées à protéger les intérêts privés.

La partie étatique, de son côté, affirme qu'il résulterait de l'analyse de la décision entreprise qu'elle serait régulière tant à la forme que quant à son fond, et qu'elle aurait été valablement prise dans le respect de la loi du 16 juillet 2011 portant approbation du Protocole et de l'échange de lettres y relatif du 7 septembre 2010 qui modifie la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune.

Elle souligne que l'échange de lettres énumèrerait les informations que la Suède en sa qualité d'Etat requérant devrait impérativement fournir à l'Etat requis pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, informations qui auraient toutes été fournies, de sorte que la demande de renseignements remplirait toutes les conditions prescrites. C'est ainsi qu'en particulier la demande contiendrait l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, à savoir l'identité de la société ..., de son

bénéficiaire économique, résident suédois et de toutes les autres sociétés de la structure du groupe ... que le bénéficiaire économique aurait mises en place pour dissimuler au fisc suédois les revenus et bénéfices qu'il aurait réalisé sur le marché des télécommunications suédois ; elle contiendrait, outre l'indication que le contribuable sous contrôle n'aurait pas coopéré avec les autorités fiscales, encore toutes les indications nécessaires concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis. A cet égard, le délégué du gouvernement affirme que les sept questions contenues dans la décision directoriale entreprise correspondraient à cette deuxième condition, et correspondraient d'ailleurs aussi aux questions types généralement formulées en matière de données bancaires et figurant telles quelles dans les formulaires standardisés et élaborés par les services de l'OCDE et de l'Union Européenne pour faciliter aux Etats Membres la pratique quotidienne de l'échange de renseignements en matière administrative.

La partie étatique estime encore que contrairement à l'argumentation de la demanderesse, le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés serait clairement exposé dans la demande suédoise, à savoir la détermination de l'impôt sur le revenu de l'année 2010 qui engloberait nécessairement la détermination et la prise en considération des paiements effectués par ... à des consultants et toutes autres personnes en relation avec elle, de même que les paiements encaissés pour les travaux effectués par les consultants auprès des clients du groupe ..., le contrôle couvrant par ailleurs la période du 01/01/2003 au 31/12/2010, de sorte que les informations bancaires sollicitées concerneraient la période du 01/01/2010 au 31/12/2010, le tout étant demandé dans le but de connaître les revenus et bénéfices réels de la société ... et d'établir l'impôt sur les collectivités pour la période litigieuse afférente.

La partie étatique fait de même valoir que les informations précises et autres explications fournies par les autorités fiscales suédoises prouveraient que celles-ci auraient des raisons qui donneraient à penser que les renseignements demandés seraient tenus dans l'Etat requis ou seraient en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la compétence de l'Etat requis ; elle donne de surcroît à considérer que l'autorité compétente suédoise aurait rempli la condition concernant l'indication du nom et l'adresse de toute personne dont il y aurait lieu de penser qu'elle serait en possession des renseignements demandés, et ce alors que l'autorité compétente suédoise aurait fourni le nom du titulaire du compte, les numéros des divers comptes bancaires de ... ainsi que le nom de la banque où ces comptes ont été ouverts : par conséquent, il serait clairement établi que l'autorité compétente suédoise aurait rempli toutes les conditions prévues par l'échange de lettres du 7 septembre 2010 et ainsi démontré la pertinence vraisemblable des renseignements demandés tel que requis par le standard OECD.

Enfin, le délégué du gouvernement souligne encore le rôle restreint dévolu en l'espèce au tribunal administratif, siégeant en tant que juge de l'annulation, à qui il n'appartiendrait pas d'apprécier le bien-fondé des motifs à la base de la demande de l'autorité étrangère.

L'Etat en conclut qu'il ne s'agirait donc pas d'une « *pêche aux renseignements* » telle qu'invoquée par la demanderesse, mais que la demande des autorités fiscales aurait pour objet un cas précis et déterminé ; cette demande ne constituerait de même aucunement une demande de renseignements de nature spéculative mais ferait état de l'existence de liens apparents avec les enquêtes suédoises, tandis que les renseignements demandés seraient pertinents pour élucider les affaires fiscales de ... en Suède.

Quant à la recevabilité

Aux termes de l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande « *Contre les décisions visées à l'article 4, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Contre les décisions visées à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements. Le recours contre les décisions visées aux articles 4 et 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance* (…) ».

Il échet de préciser que l'article 4 sus-visé vise la décision portant injonction de l'administration fiscale adressée au détenteur des renseignements concerné de fournir les renseignements demandés.

Dès lors, aucune disposition légale ne prévoyant la possibilité d'exercer un recours en réformation contre une décision portant injonction au détenteur des renseignements concerné de fournir les renseignements demandés, seul un recours en annulation est possible contre la décision querellée.

Le recours en annulation, par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

Quant au fond

Force est au tribunal de constater que la partie demanderesse soulève pour seul moyen la violation de ses droits de la défense, la partie demanderesse ayant relevé en particulier que non seulement la décision lui notifiée serait motivée de façon sommaire et vague, mais encore qu'elle n'aurait pas eu accès au dossier administratif, en l'occurrence à la demande de renseignements telle qu'adressée par les autorités suédoises aux autorités luxembourgeoises, avant de rédiger sa requête introductive d'instance.

La partie étatique, de son côté, n'a pas pris position par rapport à ce moyen, si ce n'est pour prétendre que la décision déférée serait régulière en la forme, pour ensuite aborder la question du fond, à savoir la pertinence des informations requises, en renvoyant notamment le tribunal à son jugement du 20 mars 2012, n° 29592, rendu dans une affaire qualifiée de connexe.

Le tribunal pour sa part, à l'instar de ce qu'il avait déjà relevé dans l'affaire enrôlée sous le n° 29592, constate le caractère concis, voire laconique de la motivation de la décision directoriale déférée, laquelle se contente, après un très bref résumé des faits gisant à la base de la demande suédoise, d'affirmer péremptoirement que la demande satisferait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements et qu'elle contiendrait toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Or, confrontée à une telle motivation succincte, pour ne pas dire stéréotypée, la demanderesse n'était pas en mesure de formuler avec une précision suffisante ses moyens[1] dès sa requête introductive d'instance, la partie étatique n'ayant déposé le dossier administratif, révélant ainsi les circonstances précises de l'injonction déférée, et notamment le contenu de la demande d'informations émanant de la Suède, que concomitamment à son mémoire en réponse en date du 27 avril 2012.

Or, s'il résulte d'une jurisprudence majoritaire, consécutive notamment à un arrêt de la Cour administrative du 20 octobre 2009, n° 25783C du rôle, qu'une violation par l'administration de son obligation de motivation n'est pas à sanctionner par l'annulation, sanction de droit commun, étant donné que la Cour administrative considère la sanction de l'annulation comme étant « *disproportionnée par rapport au but poursuivi consistant à mettre l'administré le plus tôt possible en mesure d'apprécier la réalité et la pertinence de la motivation à la base d'une décision administrative* » et qu'il appartiendrait plutôt au juge de la légalité, statuant en matière d'annulation, de permettre à l'administration de produire ou de compléter les motifs postérieurement et même pour la première fois pendant la phase contentieuse, cette jurisprudence ne saurait être appliquée que dans le cadre de la procédure contentieuse de droit commun, où la partie demanderesse, confrontée pour la première fois en cours de procédure contentieuse aux motifs de la décision administrative entreprise, dispose encore de par la loi de la possibilité de déposer un mémoire en réplique, voire de la possibilité de se voir accorder un mémoire supplémentaire, mais non dans le cadre de la procédure accélérée, dérogeant à la procédure de droit commun, telle qu'instaurée par l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, lequel, outre d'imposer des délais contraignants aux parties et au tribunal, limite encore le nombre d'écrits pouvant être échangés de part et d'autre à un seul mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance, et ce afin de maintenir le Grand-Duché de Luxembourg sur la liste des pays de l'OCDE des juridictions appliquant l'ensemble des standards internationaux en matière de coopération fiscale transfrontalière.

S'il est certes vrai que l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 prévoit pour le président de la chambre ayant à connaître de l'affaire la possibilité d'ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires, cette possibilité exceptionnelle, limitée *a priori* à la situation où de nouveaux éléments se révèleraient en cours de procédure - tel que ce fut notamment le cas dans le rôle n° 29592, où le tribunal eut d'abord à trancher la question de la confidentialité du dossier administratif - sans faute des parties, et qui imposerait nécessairement des délais supplémentaires, ne saurait cependant devenir la règle afin de couvrir le caractère vicié *ab initio* de la décision directoriale déférée, sous peine de dénaturer la procédure accélérée telle que voulue par le législateur et imposer systématiquement aux demandes de renseignements étrangères des délais difficilement acceptables - l'OECD préconisant ainsi que l'autorité requise fournisse les renseignements dans les 90 jours à compter de la date de réception d'une demande[2] - susceptibles de porter préjudice aux engagements internationaux du Luxembourg, délais supplémentaires générés, à la base, par une motivation insuffisante de la décision de l'administration.

---

[1]Voir trib. adm., 6 février 2012, numéro 29592 du rôle, www.ja.etat.lu

[2] Aide-mémoire figurant dans le Manuel de l'OCDE sur la mise en oeuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.21.

Il convient d'ailleurs dans ce cadre de citer la Cour administrative, laquelle, dans son avis relatif au projet de loi afférent[3], avait déjà souligné que « *la procédure contentieuse particulière instaurée par l'article 6 du projet et plus particulièrement la limitation du nombre de mémoires à un seul par partie ne pourra fonctionner correctement en pratique, sans porter atteinte aux droits de la défense de l'auteur du recours, que si la décision d'injonction comporte une motivation suffisante comportant les informations nécessaires pour mettre les destinataires de la décision en mesure de vérifier si les conditions pour faire droit à une demande d'échange d'informations se trouvent vérifiées. En effet, en présence d'une décision d'injonction non motivée ou partiellement motivée, le destinataire de cette décision devra introduire son recours sans connaître les motifs exacts qui ne lui seront communiqués en définitive qu'à travers le mémoire en réponse déposé pour compte de l'Etat auprès du tribunal administratif* (...) ».

L'injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 28 février 2012 encourt dès lors l'annulation pour insuffisance de motifs et le dossier doit être renvoyé en prosécution de cause devant l'autorité administrative compétente afin qu'elle prenne une décision dans les formes qui lui sont prescrites par la loi.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,

reçoit le recours en annulation en la forme,

au fond déclare le recours justifié,

partant annule l'injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 28 février 2012, référencée IVa/2387 - S2 EM, telle qu'adressée à la banque ..., et renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 23 mai 2012 par :

Marc Sünnen, vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

---

[3] Projet de loi 6072[1], avis de la Cour administrative, 29 octobre 2009, p.5.